Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
15 päivänä lokakuuta 2020[1]

Asia C-596/19 P

Euroopan komissio
vastaan

Unkari

Muutoksenhaku – Valtiontuet – SEUT 107 artiklan 1 kohta – Liikevaihdon perusteella kannettava mainosvero – Etu ja valikoivuus – Viitejärjestelmän muodostamisessa käytettävä arviointiperuste – Viitejärjestelmän johdonmukaisuus – Progressiivisesta verokannasta syntyvä etu – Arviointiperuste viitejärjestelmästä poikkeamisen yhteydessä – Mahdollisuudesta ottaa tappiot huomioon ensimmäisenä verovuonna syntyvä etu – Erilainen kohtelu – Erilaisen kohtelun oikeuttamisperusteet – Siirtymäsääntely valtiontukena

I Johdanto

1. Käsiteltävä valitus tarjoaa unionin tuomioistuimelle mahdollisuuden käsitellä uudelleen[2] uuden käyttöön otetun verolain tutkimista valtiontukilainsäädännön näkökulmasta. Kansainvälisen suuntauksen mukaisesti Unkari on ottanut suoran yritysveron perustaksi voiton sijasta liikevaihdon ja valinnut sitä varten progressiivisen veroasteikon. Tämän tarkoituksena on – samaan tapaan kuin Euroopan komission ehdottamassa unionin digitaalisten palvelujen verossa[3] – ennen kaikkea tuoda verotuksen piiriin yritykset, joilla on suuri liikevaihto (ja jotka ovat siten suuria yrityksiä). Ensimmäisen verovuoden osalta laissa säädettiin siirtymäsääntelynä vielä mahdollisuudesta ottaa huomioon osa edeltävänä vuonna mahdollisesti aiheutuneista tappioista.

2. Koska keskimääräinen verokanta nousee liikevaihdon määrän myötä, näin tapahtuu tiettyä verorasitteen pienenemistä tai uudelleenjakoa ”pienempien” yritysten hyväksi. Vaikka unionin tasolla suunniteltu digitaalisten palvelujen vero ja Unkarissa kannettava mainosvero muistuttavatkin tältä osin toisiaan, komissio pitää Unkarissa käyttöön otettua veroa pienemmille yrityksille, joita sen mukaan ”verotetaan liian vähän”, myönnettynä valtiontukena. Myös mahdollisuus ottaa tappiot huomioon veron käyttöönottovuonna suosii yrityksiä, joille on aiheutunut tappioita edellisenä vuonna, sellaisiin yrityksiin nähden, joille tällaisia tappioita ei ole aiheutunut. Komissio on siksi määrännyt Unkarin

1 Alkuperäinen kieli: saksa.

2 Ensimmäisen kerran näin tapahtui 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), jossa komissio riitautti Gibraltaria koskeneen uuden yritysverolain. Samankaltaisesta tilanteesta oli kyse 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

perimään takaisin tähän liittyvät valtiontuet, siis kantamaan jälkikäteen veron soveltaen 5,3 prosentin verokantaa. Unkari on lakkauttanut mainosveron takautuvasti, mutta pitää komission menettelyä – samaan tapaan kuin Puola rinnakkaisessa menettelyssä [4] – verotukselliseen itsemääräämisoikeuteensa puuttumisena.

3. Käsiteltävässä muutoksenhakumenettelyssä nousee siten esille kysymys siitä, voiko progressiivinen yritysvero ylipäätään muodostaa SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valikoivan edun. Sen yhteydessä tulee esille myös kysymys, onko valtiontukilainsäädäntö oikea väline kansallisen verolainsäädännön tutkimiseen tässä laajuudessa ja tämän lainsäädännön antamisen jarruttamiseen vuosiksi, kuten nyt tarkasteltavassa tapauksessa on tapahtunut. Siihen liittyy lisäksi kysymys, eikö valtiontukilainsäädännössä (yleisiä) verolakeja koskevan arviointiperusteen pitäisi olla toinen kuin yksittäisten tukien tapauksessa.

4. On myös otettava huomioon, että perusvapauksien kautta syrjintää valvotaan jo kattavasti. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että Unkarissa käyttöön otetut kaksi samankaltaista, liikevaihtoperusteista suoraa yritysveroa ja niiden perustana oleva uudelleenjakologiikka ovat yhteensopivia perusvapauksien kanssa. [5] Vertailuryhmät ovat tosin erilaisia, mihin komissio on perustellusti viitannut istunnossa: Perusvapauksissa kielletään verolainsäädännön alalla ulkomaisten yritysten asettaminen epäedullisempaan asemaan, valtiontukia koskevassa kiellossa taas se, että suositaan ”jotakin yritystä”. Molemmat syrjintäkiellot kuitenkin edistävät sisämarkkinoiden toteutumista. Jos toimenpide on yhteensopiva perusvapauksien syrjintäkiellon kanssa, se ei kaiketi ole yleensä myöskään sisämarkkinoille soveltumatonta tukea.

5. Unionin yleinen tuomioistuin [6] ei pitänyt Unkarissa säädettyä yleistä verolakia muille yrityksille annettuna valikoivana etuna – ei progressiivisen verokannan eikä tappioiden huomioon ottamista koskevan mahdollisuuden perusteella. Tämän komissio riitauttaa valituksessaan, ja unionin tuomioistuimen on nyt tutkittava, onko tätä pidettävä valtiontukena.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

6. Asiaa koskevat oikeussäännöt sisältyvät SEUT 107 artiklaan ja sitä seuraaviin artikloihin. Sääntöjenvastaista tukea koskevasta menettelystä säädetään SEUT 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun asetuksen (EU) 2015/1589 [7] (jäljempänä asetus 2015/1589) III luvussa.

III Asian tausta

7. Unkari hyväksyi 11.6.2014 vuoden 2014 lain nro XXII mainosverosta (jäljempänä mainosverolaki). Mainosverolaki tuli voimaan 15.8.2014, ja sillä otettiin käyttöön uusi asteittaiseen progressioon perustuva erityisvero (jäljempänä mainosvero), joka koskee mainosten julkaisemisesta Unkarissa saatavaa liikevaihtoa. Tätä veroa sovelletaan olemassa olevien yritysverojen, erityisesti yhteisöveron, lisäksi. Euroopan komission tutkiessa mainosverolakia osana suorittamaansa valtiontukien valvontaa Unkarin viranomaiset väittivät, että kyseisen veron tavoite oli julkisen vastuunjaon periaatteen edistäminen.

4 Tämä on vireillä unionin tuomioistuimessa asianumerolla C-562/19.

5 Tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) ja tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Tuomio 27.6.2019, Unkari v. komissio (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13.7.2015 annettu neuvoston asetus (EUVL 2015, L 248, s. 9).

8. Mainosverolain mukaan kyseistä veroa sovelletaan kaikkiin, jotka julkaisevat mainoksia. Velvollisuus maksaa kyseistä veroa koskee näin ollen niitä, jotka julkaisevat mainoksia (sanomalehtiä, audiovisuaalisia viestimiä tai mainosten esille asettajia), mutta ei mainostajia eikä mainostoimistoja, jotka ovat mainostajien ja mainosten julkaisijoiden välisiä välittäjiä. Veron peruste on tilikauden nettoliikevaihto, joka on saatu mainosten julkaisusta. Veron soveltamisalue on Unkari.

9. Progressiivinen veroasteikko oli määritelty seuraavasti:

– enintään 0,5 miljardin Unkarin forintin (HUF) (n. 1 562 000 euroa) liikevaihdosta: 0 prosenttia

– 0,5–5 miljardin HUF:n (n. 15 620 000 euroa) liikevaihdosta: 1 prosentti

– 5–10 miljardin HUF:n (n. 31 240 000 euroa) liikevaihdosta: 10 prosenttia

– 10–15 miljardin HUF:n (n. 47 000 000 euroa) liikevaihdosta: 20 prosenttia

– 15–20 miljardin HUF:n (n. 62 500 000 euroa) liikevaihdosta: 30 prosenttia

– 20 miljardia HUF (n. 94 000 000 euroa) ylittävästä liikevaihdon osasta: 40 prosenttia (viimeksi mainittu osuus nostettiin 50 prosenttiin 1.1.2015 alkaen).

10. Verovelvollisilla, joiden tulos ennen veroja vuonna 2013 oli nolla tai negatiivinen, oli oikeus vähentää vuoden 2014 veroperusteestaan 50 prosenttia edellisiltä tilikausilta siirretyistä tappioista (jäljempänä tappioiden huomioonottamismahdollisuus).

11. Komissio aloitti 12.3.2015 tekemällään päätöksellä SEUT 108 artiklan 2 kohdan mukaisen muodollisen valtiontukimenettelyn mainosverolain osalta, koska se katsoi, että verokannan progressiivisuus ja tappioiden huomioonottamismahdollisuus olivat valtiontukea. Komissio katsoi kyseisessä päätöksessä, että progressiivinen asteikko asettaa suuria mainostuloja saavat yritykset (ja siten suuret yritykset) ja vähäisiä mainostuloja saavat yritykset (ja siten pienet yritykset) keskenään erilaiseen asemaan. Jälkimmäisille annetaan siten valikoivaa etua niiden koon perusteella. Komissio katsoi myös, että yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, annetulla tappioiden huomioonottamismahdollisuudella myönnettiin valtiontuen muodostava valikoiva etu.

12. Komissio teki samassa päätöksessä kyseistä toimenpidettä koskevan keskeyttämispäätöksen. Sen jälkeen Unkari muutti mainosveroa 4.6.2015 annetulla vuoden 2015 lailla nro LXII. Kyseinen 0–50 prosentin kuusiportainen progressiivinen asteikko korvattiin kaksiportaisella verojärjestelmällä seuraavasti:

– alle 100 miljoonan HUF:n (n. 312 000 euroa) liikevaihdosta: 0 prosenttia

– 100 miljoonaa HUF ylittävästä liikevaihdon osasta: 5,3 prosenttia.

13. Komissio saattoi muodollisen tutkintamenettelyn päätökseen toimenpiteestä SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), jonka Unkari on toteuttanut mainosliikevaihdon verotuksen osalta, 4.11.2016 antamallaan päätöksellä (EU) 2017/329 [8] (jäljempänä kielteinen päätös).

8 EUVL 2017, L 49, s. 36.

14. Komissio totesi kielteisen päätöksen 1 artiklassa, että mainosverosta annetussa vuoden 2014 laissa nro XXII, mukaan lukien sen 4.6.2015 muutettu versio, säädetty progressiivinen verojärjestelmä ja sen säännökset, joissa säädetään maksettavan veron määrän alentamisesta antamalla voittoa vuonna 2013 tuottamattomille yrityksille tappioiden huomioonottamismahdollisuus, oli valtiontukea. Unkari otti sen käyttöön sääntöjenvastaisesti SEUT 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen. Se oli SEUT 107 artiklan nojalla myös sisämarkkinoille soveltumaton. Kielteisen päätöksen 4 artiklassa komissio määräsi Unkarin perimään sisämarkkinoille soveltumattomaksi todetun tuen takaisin tuensaajilta.

15. Unkarin viranomaisten oli tältä osin perittävä vuoden 2014 mainosveron voimaantulopäivän ja sen päivän, jolloin vero lakkautetaan tai korvataan täysin valtiontukisääntöjen mukaisella järjestelmällä, välisenä aikana mainosliikevaihtoa tuottaneilta yrityksiltä takaisin seuraavien määrien välinen erotus: yhtäältä sen veron määrä (1), joka yrityksen olisi pitänyt maksaa, jos valtiontukisääntöjen mukaista viitejärjestelmää olisi sovellettu (yhdellä yhtenäisellä, oletusarvoisesti 5,3 prosentin verokannalla koko mainosliikevaihtoon, josta ei ole vähennetty siirrettyjä tappioita), ja toisaalta sen veron määrä (2), jonka yritys oli jo maksanut tai jonka se oli velvollinen maksamaan. Mikäli veron määrän (1) ja veron määrän (2) välinen erotus oli positiivinen, tuen määrä oli näin ollen perittävä takaisin, mukaan lukien takaisinperintäkorko veron erääntymispäivästä lähtien.

16. Komissio totesi kuitenkin, ettei takaisinperintää tarvita, mikäli Unkari lakkauttaa kyseisen verojärjestelmän takautuvasti mainosveron vuoden 2014 voimaantulopäivästä alkaen. Tämä ei olisi estänyt Unkaria ottamasta käyttöön tulevaisuudessa, esimerkiksi vuonna 2017, verojärjestelmää, joka ei ole progressiivinen eikä aseta verovelvollisia taloudellisia toimijoita keskenään erilaiseen asemaan.

17. Komission esittämät riidanalaisen järjestelmän valtiontueksi luokittelun perustelut olivat lähinnä seuraavat:

18. Antamalla mainosverolain Unkari luopui varoista, jotka se olisi perinyt yrityksiltä, joiden asianomainen liikevaihto oli pienempi (eli kooltaan pienemmiltä yrityksiltä), jos niihin olisi sovellettu samaa verokantaa kuin liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin (eli kooltaan suurempiin yrityksiin).

19. Komissio huomautti, että toimenpiteistä, jotka kevensivät yritysten taloutta tavallisesti rasittavia maksuja, seurasi positiivisista suorituksista koituvan kaltaista etua. Nyt esillä olevassa asiassa huomattavasti keskiarvoa matalampi verokanta alensi sen mukaan liikevaihdoltaan pienempien yritysten maksaman maksun määrää verrattuna liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin, ja näin ollen pienet yritykset hyötyivät sen mukaan toimenpiteestä suuria yrityksiä enemmän.

20. Myös mainosverolain mukainen tappioiden huomioonottamismahdollisuus antoi etua niille yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013. Näiden yritysten verorasitus nimittäin keveni verrattuna yrityksiin, jotka eivät voineet hyötyä kyseisestä vähennyksestä.

21. Valikoivuuden tutkimisesta komissio katsoi aluksi, että viitejärjestelmänä oli järjestelmä, jossa mainospalvelujen tarjoamisesta saatuun liikevaihtoon sovellettiin erityistä mainosveroa. Komission näkemyksen mukaan mainosveron progressiivinen rakenne ei kuitenkaan voinut kuulua osaksi kyseistä järjestelmää. Komissio totesi, että jotta viitejärjestelmä ei olisi valtiontukea, sen on täytettävä seuraavat kaksi edellytystä: mainosliikevaihtoihin sovelletaan samaa (yhtenäistä) verokantaa (1), ja mitään sellaista seikkaa, joka tarjoaisi valikoivaa etua tietyille yrityksille, ei ole (2).

22. Tältä osin komissio katsoi seuraavaksi, että progressiivinen veroasteikko, siltä osin kuin siihen sisältyi sekä marginaaliveroasteita että keskimääräisiä veroasteita, jotka ovat eri yrityksille erilaisia, muodosti poikkeuksen viitejärjestelmästä, jossa kaikkiin Unkarissa toimivien mainosten julkaisua harjoittavien toimijoiden liikevaihtoihin sovellettiin samaa (yhtenäistä) verokantaa.

23. Komissio katsoi myös, että vuonna 2013 voittoa tuottamattomiin yrityksiin rajattu tappioiden huomioonottamismahdollisuus poikkesi myös viitejärjestelmästä eli säännöstä verottaa toimijoita niiden mainosliikevaihdon perusteella. Koska mainosvero perustuu liikevaihtoon, veroperusteesta ei voida vähentää kuluja – kuten silloin, kun kyse on liikevoittoon perustuvasta verosta. Komission mukaan toimenpiteellä eroteltiin mielivaltaisesti kaksi samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevaa yritysryhmää, toisin sanoen yritykset, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, ja toisaalta yritykset, jotka tuottivat voittoa vuonna 2013. Mainosverolain hyväksymishetkellä jo olemassa olleiden tappioiden vähentämisoikeus voi sen mukaan aiheuttaa valikoivuutta, sillä vähentämisoikeuden myöntäminen voi suosia tiettyjä yrityksiä, joilla on huomattavia siirrettyjä tappioita.

24. Komissio selitti, että vuoden 2015 muutetun version mukainen mainosvero perustui samoihin periaatteisiin ja ominaispiirteisiin kuin ne, jotka on otettu huomioon vuoden 2014 mainosveron osalta. Tämän perusteella komissio päätteli, että vuonna 2015 muutetussa mainosverolaissa oli samat ominaispiirteet, joista komissio katsoi aiheutuvan valtiontukea vuoden 2014 järjestelmässä.

25. Unkari nosti 16.1.2017 kanteen kielteisestä päätöksestä. Unkarin samana päivänä esittämä kielteisen päätöksen täytäntöönpanon lykkäämistä koskeva hakemus hylättiin 23.3.2017 annetulla määräyksellä.[9]

26. Unkari hyväksyi 16.5.2017 mainosverolain muuttamisesta annetun vuoden 2017 lain nro XLVII. Tällä lailla käytännössä lakkautettiin mainosvero takautuvasti.

27. Unionin yleisen tuomioistuimen yhdeksännen jaoston puheenjohtaja hyväksyi Puolan väliintulohakemuksen 30.5.2017 antamallaan määräyksellä.

28. Unkarin kanteen perusteella unionin yleinen tuomioistuin kumosi komission kielteisen päätöksen 27.6.2019 antamallaan valituksenalaisella tuomiolla.

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

29. Komissio teki 6.8.2019 nyt käsiteltävän valituksen unionin yleisen tuomioistuimen tuomiosta. Siinä komissio vaatii, että unionin tuomioistuin

– kumoaa valituksenalaisen tuomion

– hylkää Unkarin riidanalaisia päätöksiä vastaan esittämät toisen ja kolmannen kanneperusteen ja velvoittaa sen korvaamaan oikeudenkäyntikulut

– toissijaisesti palauttaa asian unionin yleiseen tuomioistuimeen, jotta tämä antaisi uuden ratkaisun, jossa se lausuu perusteista, joita ei ole vielä tutkittu.

30. Unkari vaatii Puolan tasavallan tukemana, että unionin tuomioistuin

– hylkää valituksen perusteettomana

– velvoittaa komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

31. Unkari, Puola ja komissio esittivät valituksesta unionin tuomioistuimelle kirjallisia huomautuksia ja suullisia lausumia 1.9.2020 pidetyssä istunnossa.

9 Määräys 23.3.2017, Unkari v. komissio (T-20/17 R, ei julkaistu, EU:T:2017:203).

V Valitusperusteet

32. Komissio esittää valituksensa tueksi kaksi valitusperustetta. Ensimmäisessä valitusperusteessaan komissio väittää, että unionin yleinen tuomioistuin on soveltanut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa virheellisesti katsoessaan, ettei Unkarissa kannettava mainosvero merkitse valikoivaa etua liikevaihdoltaan pienemmille yrityksille. Toisen valitusperusteen mukaan unionin yleinen tuomioistuin on soveltanut SEUT 107 artiklan 1 kohtaa virheellisesti, koska unionin yleisen tuomioistuimen näkemyksestä poiketen tappioiden huomioonottamismahdollisuus muodostaa valikoivan edun.

A Ensimmäinen valitusperuste: SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheellinen tulkinta

33. Ensimmäisessä valitusperusteessaan komissio väittää unionin yleisen tuomioistuimen tehneen oikeudellisen virheen SEUT 107 artiklan 1 kohdan tulkinnassa. Sen mukaan unionin yleinen tuomioistuin on perusteettomasti kieltänyt, että kyse olisi valikoivasta edusta ja siten valtiontuesta. Komissio perustelee tätä kolmessa osassa sillä, että unionin yleinen tuomioistuin on valinnut väärän viitejärjestelmän (tästä 1.a), tutkinut yritysten rinnastettavuutta muun kuin verotuksellisen tavoitteen kannalta (tästä 2.a) ja ottanut valikoivuutta tutkiessaan huomioon tavoitteen, joka ei välttämättä liity mainosveroon (tästä 2.b).

34. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön – jonka myös unionin yleinen tuomioistuin on ottanut lähtökohdaksi – mukaan toimenpiteen luokitteleminen SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kyseessä on ensinnäkin valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.[10] Käsiteltävässä asiassa on tutkittava pelkästään unionin yleisen tuomioistuimen oikeudellista näkemystä valikoivan edun tunnusmerkistöstä.

35. Tavanomaisten arviointiperusteiden mukaisesti ratkaisevaa on se, onko verotukselliselle edulle asetetut edellytykset valittu kansallisen verojärjestelmän mittapuiden mukaan ilman syrjintää.[11] Tätä varten ensimmäisessä vaiheessa on määritettävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä (ns. viitejärjestelmä). Tämän yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän avulla toisessa vaiheessa on arvioitava, muodostaako kyseisellä verotustoimenpiteellä myönnetty etu perusteettoman poikkeuksen ja onko se siten valikoiva.[12]

1. Valikoivan edun olemassaolo ja viitejärjestelmän oikea valinta (ensimmäisen valitusperusteen ensimmäinen osa)

36. Komissio väittää etenkin, että tutkiessaan valikoivan edun olemassaoloa unionin yleinen tuomioistuin on valinnut väärän viitejärjestelmän. Komissio on ottanut lähtökohdaksi liikevaihdon perusteella kannettavan veron, johon sovelletaan yhtenäistä (suhteellista) veroasteikkoa (jossa vero on ilmeisesti 5,3 prosenttia), unionin yleinen tuomioistuin on virheellisesti ottanut lähtökohdaksi Unkarin lainsäätäjän valitseman progressiivisen veroasteikon.

10 Tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 kohta).

11 Ks. vastaavasti myös tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta) ja tuomio 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 kohta); nimenomaisesti myös verolainsäädännön ulkopuolella ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ja 55 kohta).

12 Ks. tältä osin mm. tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta).

a) Yleisestä verolaista seuraava valikoiva etu: lähestymistapa viitejärjestelmän määrittämiseen

37. Koska SEUT 107 artiklan 1 kohtaan ei sisälly lainkaan viitejärjestelmän tunnusmerkistöä ja sen tutkimisessa ilmenee yhä uudelleen suurehkoja vaikeuksia – viittaan tältä osin useiden julkisasiamiesten viime aikoina esittämiin pohdintoihin [13] – tähän asiaan on syytä perehtyä lähemmin.

38. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukina pidetään toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa. [14]

39. Tätä oikeuskäytäntöä on sovellettu verolainsäädäntöön. Verotuksellinen toimenpide, jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, voi olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea. [15] Tukina pidetään näin ollen muun muassa toimenpiteitä, jotka eivät ole subventioita sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka alentavat yrityksen vastattavaksi *tavallisesti* kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan subventioiden kaltaisia. [16]

40. Tämän oikeuskäytännön taustalla olivat verolainsäädäntöön sisältyvät poikkeukset, joilla yksittäinen yritys vapautettiin tai se säästyi verorasitteelta, jota siihen olisi oikeastaan pitänyt soveltaa. [17] Koska käsiteltävässä asiassa kaikki yritykset ”hyötyvät” verosta vapautetusta määrästä (0,5 miljardiin HUF:iin saakka tai muutetussa versiossa 100 miljoonasta HUF:sta alkaen) ja myös 1–30 prosentin alennetuista verokannoista, jos vuosittainen liikevaihto on 0,5–20 miljardia HUF, tämä ei voi muodostaa valikoivaa etua. Veron progressiivisesta rakenteesta seuraava erilainen keskimääräinen verokanta voisi enintään muodostaa valikoivan edun, jolla liikevaihdoltaan pienemmät verovelvolliset asetetaan edullisempaan asemaan.

1) Periaate: määrittääkö ”normaalin” verotuksen komissio vai jäsenvaltio?

41. Komission ensimmäisen valitusperusteen yhteydessä tulee näin ollen esille toimivaltaoikeudellinen kysymys siitä, kuka määrittää, millaisesta verorasitteesta yrityksen on *tavallisesti* vastattava, jotta muiden verottamatta jättäminen merkitsisi niille annettavaa etua. Komission näkemyksen mukaan ”normaali” verotus koostuu liikevaihdon perusteella kannettavasta tuloverosta, johon sovelletaan suhteellista verokantaa (jonka suuruus ei ole tiedossa tai jonka suuruus on 5,3 prosenttia). Unkarin lainsäätäjän näkemyksen mukaan ”normaalin” verotuksen muodostaa liikevaihdon perusteella

13 Ks. julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat); julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88 kohta ja sitä seuraavat kohdat) sekä ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ratkaisuehdotukseni Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, 163 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 76 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ratkaisuehdotukseni ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853, 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, 76 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

14 Tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta); vastaavasti tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 kohta – ”vastattavaksi tavallisesti kuuluvia”).

15 Ks. mm. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 kohta) ja tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta).

16 Tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 kohta); tuomio 19.3.2013, Bouygues ja Bouygues Télécom v. komissio (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 kohta) ja tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 kohta).

17 Ks. tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28 kohta); tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68 kohta); tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) ja tuomio 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze ym. (C-222/04, EU:C:2006:8, 132 kohta).

kannettava tulovero, johon sovelletaan progressiivista verokantaa, joka on muutetussa versiossa 0 prosentista hieman alle 5,3 prosenttiin. Progressiivisesta verosta seuraavat erilaiset keskimääräiset verokannat ovat väistämätön seuraus ja kuuluvat siis normaaliin verotukseen. Unkari vetoaa tältä osin verotukselliseen itsemääräämisoikeuteensa.

42. Myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä jäsenvaltioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta korostetaan ja se otetaan huomioon toistuvasti. Unionin tuomioistuimen suuri jaosto onkin äskettäin jälleen katsonut, että jäsenvaltioilla on unionin verolainsäädännön yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä, joten progressiivisen verotuksen soveltaminen kuuluu jokaisen jäsenvaltion harkintavaltaan.[18] Suuren jaoston näkemyksen mukaan tässä yhteydessä on mainittava, että ”toisin kuin komissio väittää, progressiivinen verotus voi perustua liikevaihtoon, koska yhtäältä liikevaihdon määrä on neutraali erotteluperuste ja koska toisaalta se ilmentää olennaisella tavalla verovelvollisten maksukykyä”.[19]

43. Tämä perusvapauksien yhteydessä annettu oikeuskäytäntö pätee samalla tavalla valtiontukilainsäädäntöön. Myös sen yhteydessä unionin tuomioistuin on jo todennut, että asiaa koskevan unionin säännöstön puuttuessa on niin, että jäsenvaltioilla on verotuksellinen toimivalta määrittää veron perusteet ja jakaa verorasitus eri tuotannontekijöiden ja talouden eri toimialojen kesken.[20] Näin ollen vasta poikkeusta tästä itsenäisesti määritetystä verojärjestelmästä voidaan lähtökohtaisesti arvioida valtiontukilainsäädännön perusteella, ei kuitenkaan itse verojärjestelmän määrittämistä.

44. Komissio myöntää tämän periaatteellisesti Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta valtiontuen käsitteestä antamansa tiedonannon[21] 156 kohdassa, kun se toteaa siinä, että jäsenvaltiot voivat päättää vapaasti asianmukaisimmaksi katsomastaan talouspolitiikasta unionin oikeuden mukaisesti ja erityisesti verorasituksen jakamisesta haluamallaan tavalla eri tuotannontekijöille.

45. En myöskään ole tietoinen unionin oikeussäännöstä, jossa jäsenvaltioille – yhdenmukaistettuja veroja lukuun ottamatta – määritettäisiin niiden kansallisten verojen konkreettinen rakenne. Unionin oikeudesta ei siten voida johtaa ”normaalia” verotusta. Lähtökohdaksi voidaan kaikissa tapauksissa ottaa ainoastaan asianomaisen kansallisen lainsäätäjän päätös siitä, mitä se pitää normaalina verotuksena. Käsiteltävässä asiassa se on mainosalan yrityksiltä kannettava progressiivinen tulovero, jossa veroperusteena on liikevaihto.

46. Kansallinen lainsäätäjä voi siten määrittää ennen kaikkea vero-objektin, veroperusteen ja veroasteikon. Tätä toimivaltaa Unkari on käyttänyt nyt tarkasteltavassa tapauksessa, kun se on ottanut käyttöön mainosalan yrityksiltä liikevaihdon perusteella kannettavan tuloveron, jonka progressiivinen keskimääräinen verokanta vaihtelee 0 prosentista hieman alle 5,3 prosenttiin (mikä seuraa muutetussa versiossa verosta vapautetusta määrästä ja suhteellisesta veroasteikosta). Valtiontukilainsäädäntö ei lähtökohtaisesti ole esteenä tällaiselle verolle.

18 Tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 69 kohta) ja tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 kohta).

19 Tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 kohta) ja tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 kohta).

20 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 kohta) ja tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 kohta).

21 EUVL 2016, C 262, s. 1.

2) Poikkeus: unionin tuomioistuimen tuomiossa Gibraltar harjoittama johdonmukaisuuden valvonta

47. Myöskään komission toistuvasti siteeraamasta unionin tuomioistuimen tuomiossa Gibraltar antamasta ratkaisusta ei seuraa mitään muuta. Kyseisessä ratkaisussa unionin tuomioistuin on tosin tutkinut Gibraltarin yhteisöverojärjestelmää valtiontukilainsäädännön kannalta ja katsonut, että kyseessä on valtiontuki. Se ei kuitenkaan ole korvannut jäsenvaltion näkemystä yleisestä normaalista verotuksesta omallaan.

48. Kyseisessä asiassa unionin tuomioistuin ei suinkaan ole katsonut, että valtiontukilainsäädännössä edellytetään tietynlaista verotusta. Se on tutkinut kyseistä lakia ”ainoastaan” sen sisäisen logiikan kannalta. Silloisessa verouudistushankkeessa oli tarkoitus ottaa käyttöön kaikkia Gibraltariin sijoittautuneita yrityksiä koskeva, yhdenmukainen voittoon perustuva tuloverotus.[22] Lainsäätäjän valitsemilla tekijöillä, kuten työntekijöiden määrällä, liiketiloilla ja rekisteröintimaksulla, ei kuitenkaan selvästikään ollut mitään tekemistä kaikkien yritysten yhdenmukaisen tuloverotuksen kanssa. Yhdistynyt kuningaskunta ei myöskään ollut yrittänyt selittää näitä tekijöitä.[23]

49. Tältä osin kyseinen unionin tuomioistuimen tuomio muodostaa tosin poikkeuksen[24] siitä edellä kuvatusta periaatteesta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat määrittää viitejärjestelmän itsenäisesti, koska unionin tuomioistuin on tosiaankin tutkinut viitejärjestelmän määrittämistä sen kannalta, onko kyseessä valtiontuki. Unionin tuomioistuin on mainitussa tuomiossa kuitenkin pelkästään harjoittanut eräänlaista väärinkäytön valvontaa jäsenvaltion verotuksellisen itsemääräämisoikeuden käytön yhteydessä. Se on nimittäin ainoastaan tutkinut, onko jäsenvaltio verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan käyttäessään menetellyt johdonmukaisesti (eikä ole syyllistynyt oikeuden väärinkäyttöön).

50. Unionin tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa perustellusti torjunut tämän. Gibraltarin verolain tarkoituksena oli pelkästään valtiontukilainsäädännön kiertäminen siten, että väitetysti yleisen, voittoon perustuvan tuloverotuksen avulla oli tarkoitus saavuttaa tiettyjen voittoa tavoittelevien yritysten (ns. offshore-yritysten) erittäin alhainen verotus. Komissio ja unionin tuomioistuin pitivät tätä perustellusti valtiontukena. Valikoivan edun muodosti lain perustelujen tai tavoitteen ja lain muotoilun välinen sisäinen ristiriita. Vaikka tavoitteena oli kaikkien Gibraltariin sijoittautuneiden yritysten yleinen, voittoon perustuva tuloverotus, yksittäisiä yrityksiä verotettiin tarkoituksella vain hyvin vähän.[25]

51. Näin ollen unionin tuomioistuin ei ole kyseisessä tuomiossa – toisin kuin komissio katsoo käsiteltävässä asiassa – korvannut jäsenvaltion näkemystä yleisestä, normaalista verotuksesta omallaan. Se ei ole myöskään todennut, että unionin oikeudessa edellytettäisiin tiettyä verokannan rakennetta. Se on ainoastaan perustellusti katsonut, ettei kaikkien Gibraltariin sijoittautuneiden yritysten yleinen tuloverotus voi perustua sen luonteen vastaisiin tekijöihin, joiden tavoitteena on pelkästään suosia tiettyjä yrityksiä, jotka tulevat lähtökohtaisesti toimeen ilman suuria liiketiloja ja suurta henkilöstöä, kuten niin sanottujen offshore-yritysten tapauksessa.[26]

52. Unionin tuomioistuin on näin ollen tällä estänyt, että jäsenvaltiot käyttävät yleistä verolainsäädäntöään väärin myöntääkseen yksittäisille yrityksille etuja valtiontukilainsäädäntöä kiertäen. Tämä verotuksellisen itsemääräämisoikeuden väärinkäyttö oli seurausta Gibraltaria koskevan verolain ilmeisen epäjohdonmukaisesta muodosta.

22 Ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12 kohta).

23 Ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149 ja 150 kohta).

24 Tähän suuntaan viittaa myös 19.12.2018 annettu tuomio A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32 kohta).

25 Näin nimenomaisesti 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99, 102 ja 106 kohta).

26 Näin nimenomaisesti 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106 kohta).

3) Unkarin mainosveron johdonmukaisuus

53. Yleisesti sovellettavan verolain tapauksessa tutkinta päättyy tähän. Jos unionin oikeudessa kunnioitetaan jäsenvaltioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta ja jos valtiontukilainsäädännössä ei säädetä kansallisten verojärjestelmien konkreettisesta muodosta, yleisesti sovellettava verolaki – jolla viitejärjestelmä vasta luodaan – voi olla valtiontukea vain, jos se on laadittu ilmeisen epäjohdonmukaisesti. [27]

54. Valikoivan edun tutkiminen rajoittuu yleisesti sovellettavan verolain tapauksessa pelkästään tähän yhteen vaiheeseen. Muut – ja aina kiistelyä herättävät – vaiheet (miten oikea viitejärjestelmä määräytyy, onko poikkeuksia tai poikkeuksen poikkeuksia, ovatko eriyttämiset yksityiskohtaisesti oikeutettuja ja kenellä on todistustaakka mistäkin) voivat siinä tapauksessa jäädä pois.

55. Unionin yleinen tuomioistuin on näin ollen perustellusti kieltänyt, että Unkarissa kannettava mainosvero olisi epäjohdonmukainen. Se toteaa valituksenalaisen tuomion 78 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa, että normaalin järjestelmän muodostaa Unkarin laki konkreettisessa progressiivisessa muodossaan, josta seuraa liikevaihdoltaan suurempien yritysten tiukempi verotus ja liikevaihdoltaan pienempien yritysten vähäisempi verotus (89 kohta). Tämä käy ilmi progressiiviseen verokantaan liittyvästä uudelleenjakotavoitteesta (88 kohta). Pelkästään progressiivisesta rakenteesta ei siten voida päätellä, että kyse on valikoivasta edusta (105 kohta). Koska komissio ei myöskään ole väittänyt ja osoittanut muunlaista epäjohdonmukaisuutta (106 kohta ja sitä seuraavat kohdat), kyseistä lakia ei voida pitää valtiontukena.

56. Komission näistä seikoista valituksessa esittämät perustelut eivät vakuuta minua. [28]

i) Liikevaihdon perusteella kannettava tulovero

57. Siten ei ole epäjohdonmukaista ottaa käyttöön liikevaihdon perusteella kannettavaa tuloveroa. Kaikki komission perustelut pohjautuvat viime kädessä siihen, että veronmaksukyvyn verottamisessa lähtökohdaksi on otettava pelkästään voitto (tai tehokkuus, toisin sanoen voittomarginaali). Komission mukaan vain voitto kuvastaa osuvasti verotettavaa veronmaksukykyä. Myös istunnossa komissio on toistuvasti esittänyt, että ainoastaan voiton perusteella kannettava tulovero soveltuu veronmaksukyvyn asianmukaiseen verottamiseen.

58. Komissio jättää tässä yhteydessä huomiotta, että myös voitto on ainoastaan (fiktiivinen) mittasuure, jotta veronmaksukykyä voitaisiin verottaa yhdenmukaisesti. Todellisesta veronmaksukyvystä tämä suure kertoo kuitenkin jotain vain varauksella, kuten juuri veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoja (BEPS) koskeva keskustelu [29] osoittaa. Tämä maailmanlaajuisesti käytävä keskustelu perustuu siihen tosiasiaan, että suuria voittoja saavat yritykset eivät ilmeisesti maksa veroja vastaavasti, koska ne voivat alentaa veroperustetta merkittävästi (”base erosion”) tai siirtää voittoja alhaisemman verotuksen maihin (”profit shifting”).

27 Ks. tämän suuntaisesti myös jo ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ratkaisuehdotukseni Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, 170 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 81 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

28 Ne ovat enemmän tai vähemmän samoja kuin ne, jotka se esitti asiassa Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) ja asiassa Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Ks. OECD, ”Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, saatavilla internetosoitteessa https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – sivu 13: ”Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

59. Voiton perusteella kannettavassa tuloverossa on – kuten liikevaihdon perusteella kannettavassa tuloverossakin – hyvät ja huonot puolensa. Niiden punnitseminen ja niistä vastuun ottaminen ei kuitenkaan ole viranomaisen tai tuomioistuimen vaan demokraattisen oikeutuksen saaneen lainsäätäjän tehtävä. Verolainsäätäjän (tässä tapauksessa Unkarin lainsäätäjän) on päätettävä, mikä vero on sen näkemyksen mukaan soveltuva. Valtiontukilainsäädännössä ei kuitenkaan edellytetä komission näkökulmasta soveltuvimman veron käyttöönottoa.

60. Toisin kuin komissio väittää, voiton perusteella kannettava tulovero ei myöskään ole kiistatta suositeltava (komission sanoin ”soveltuva”). Liikevaihdon perusteella kannettavat tuloverot ovat päinvastoin yleistymässä maailmanlaajuisesti, kuten myös komission ehdottama digitaalisten palvelujen vero [30] osoittaa. Se perustuu yritysten verottamiseen niiden vuosittaisen liikevaihdon perusteella. Tältä osin Unkarissa kannettava mainosvero ja unionissa suunniteltu digitaalisten palvelujen vero eivät eroa toisistaan.

ii) Progressiivinen veroasteikko

61. Myöskään progressiivinen veroasteikko sinänsä ei tarkoita epäjohdonmukaisuutta. Progressiiviset veroasteikot ovat tuloverotuksessa aivan tavallisia, jotta verotus tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan. Tämä pätee sekä voittoon perustuvaan tuloverotukseen että liikevaihtoon perustuvaan tuloverotukseen. Myös tässä yhteydessä komission ehdottama digitaalisten palvelujen vero osoittaa, että veron progressiivinen rakenne on verolainsäädännössä tavanomainen keino erityisen veronmaksukykyisten yritysten verottamiseksi.

62. Kun komissio kiistää valituskirjelmässään sen, että ehdotettu unionin digitaalisten palvelujen vero on progressiivinen, tämä pitää paikkansa ainoastaan pintapuolisen tarkastelun perusteella. Ehdotuksen 8 artiklan mukaan verokanta on todellisuudessa yhtenäinen, 3 prosenttia, ja siten suhteellinen. Komissio kuitenkin jättää huomiotta, että jokainen suhteellisen veron verosta vapautettu määrä johtaa erilaisiin keskimääräisiin verokantoihin ja siten progressiiviseen verokäyrään. [31] Sama pätee verotettavan tulon alarajaan. Ehdotetun, liikevaihtoon perustuvan unionin digitaalisten palvelujen veron verokäyrä muodostuu 0–3 prosentin (keskimääräisistä) verokannoista (joita on kaksi), jolloin keskimääräinen verokanta nousee liikevaihdon kasvun myötä raja-arvon ylittyessä 0 prosentista 3 prosenttiin. Siten se on myös progressiivinen.

63. Vakuuttavina ei voida pitää myöskään komission perusteluja, joiden mukaan progressiivinen veroasteikko soveltuu ainoastaan luonnollisten henkilöiden verottamiseen, koska vain heidän kohdallaan – niin kutsutun rajahyötyteorian mukaan – yksilöllinen hyödyn lisäys pienenee tulojen noustessa. Siksi progressiivisia veroasteikkoja käytetään komission mukaan ainoastaan luonnollisten henkilöiden verotuksessa.

64. Komissio jättää huomiotta, että rajahyötyteoria on talousteoria eikä oikeussääntö. Koska ”hyötyä” ei voida mitata, tästä teoriasta ei ole tähän mennessä onnistuttu johtamaan sitovia (oikeudellisia) lausumia oikeasta veroasteikosta. [32] Aiemmin päinvastoin jopa suhteellisia veroasteikkoja pidettiin syrjivinä. [33]

30 Ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

31 Ks. tältä osin ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, alaviitteessä 3 oleva 1 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, alaviitteessä 4 oleva 3 kohta).

32 Ks. mm. ja erittäin ytimekkäästi Birk, D., Desens, M. ja Tappe, H. (toim.), *Steuerrecht*, 22. painos, 2019, 38 kohta.

33 Näin vielä vuonna 1958 Bundesverfassungsgericht 24.6.1958 antamassaan tuomiossa – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 ja 69): ”Tältä osin oikeudenmukaisuus edellyttää, että suhteellisen tasa-arvoisuuden nimissä veronmaksukykyisemmän on maksettava verona suurempi prosenttiosuus tuloistaan kuin sen, jonka veronmaksukyky on heikompi.”

65. Sen taustalla, miksi progressiivisia veroasteikkoja käytetään – kuten komissio perustellusti painottaa – ensisijaisesti luonnollisten henkilöiden verotuksessa, on siten pikemminkin se, että oikeushenkilöt voivat valintansa mukaan välttyä progressiiviselta vaikutukselta jakautumalla tai muodostamalla suurempia konsernirakenteita. Tämä ongelma ei kuitenkaan tee progressiivisesta yritysverotuksesta, joka käsittää sekä luonnolliset henkilöt että oikeushenkilöt, kuitenkaan epäjohdonmukaista.

66. Myöskään komission mainitsemat ja epäoikeudenmukaisiksi mieltämät verotusesimerkit eivät osoita epäjohdonmukaisuutta. Komission mukaan Unkarissa käytössä oleva progressiivinen verokanta ei ole tarkoitukseensa soveltuva väline, sillä liikevaihdon ollessa kymmenkertainen on maksettava 155 kertaa suurempi vero. Tämä esimerkki – joka kaiketi koskee Unkarin mainosveroa sen alkuperäisessä versiossa – on kuitenkin pelkästään osoitus progressiivisen verokäyrän loogisista seurauksista. Komission ehdottama unionin digitaalisten palvelujen vero johtaa vieläkin äärimmäisempiin lopputuloksiin.[34]

67. Tästä huolimatta soveltuvuuden arviointiperuste on joka tapauksessa väärä arviointiperuste. Kansallisen veron soveltuvuuden arvioiminen – kuten edellä (59 kohdassa) todettiin – on kuuluttava kansalliselle lainsäätäjälle. Valtiontukilainsäädännöllä voidaan tällaisessa tapauksessa, jossa viitejärjestelmä vasta määritetään, poistaa ainoastaan epäjohdonmukaisuudet. Unkarissa kannettavassa mainosverossa kuitenkin toteutetaan veron progressiivista rakennetta johdonmukaisesti.

b) Päätelmä

68. Unionin yleinen tuomioistuin on näin ollen perustellusti katsonut, ettei kyseessä ole SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu valtiontuki. Ensimmäisen valitusperusteen ensimmäinen osa on perusteeton ja siksi hylättävä.

c) Toissijaisesti: valikoivan edun tavanomainen arviointiperuste

69. Vaikka unionin tuomioistuin ei tyytyisikään nyt käsiteltävän kaltaisen yleisen verolain tutkinnassa valvomaan ainoastaan verolain johdonmukaisuutta, unionin yleinen tuomioistuin ei ole tehnyt oikeudellista virhettä katsoessaan, ettei kyseessä ole valtiontuki.

70. Tavanomaisen arviointiperusteen mukaan ensimmäisessä vaiheessa on määritettävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä. Tämän yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän avulla toisessa vaiheessa on arvioitava, muodostaako kyseisellä verotustoimenpiteellä myönnetty etu perusteettoman poikkeuksen ja onko se siten valikoiva.[35]

71. Valikoivuus edellyttää, että toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä kohdellaan eri tavalla eikä tätä erilaista kohtelua voida oikeuttaa.[36] Toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla oikeutettu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista.[37] Valikoivuuden tutkiminen on näin ollen viime kädessä syrjinnän tutkimista.[38]

34 Yritys, jonka maailmanlaajuinen liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa ja joka ei ylitä EU:ssa 50 miljoonan euron rajaa (liikevaihto tasan 50 miljoonaa euroa), maksaa komission ehdotuksen mukaan veroa tasan 0 euroa. Toinen yritys, jonka maailmanlaajuinen liikevaihto ylittää 750 miljoonaa euroa ja joka ylittää EU:ssa 50 miljoonan euron verotettavan tulon alarajan 450 miljoonalla eurolla, maksaa veroja 15 miljoonaa euroa. Kymmenkertainen liikevaihto EU:ssa (500 miljoonaa 50 miljoonan euron sijasta) johtaa suunnattomasti paljon suurempaan verorasitteeseen.

35 Ks. tältä osin mm. tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta).

36 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta); ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 kohta); tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ja 65 kohta) ja tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ja 43 kohta).

37 Tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 kohta).

72. Unionin yleinen tuomioistuin on perustellusti todennut, että komissio on valinnut väärän viitejärjestelmän. Asian kannalta merkityksellisen viitejärjestelmän voi muodostaa ainoastaan käsiteltävä kansallinen laki eikä hypoteettinen tai fiktiivinen laki. Muutoin komissio voisi tulla asianomaisen kansallisen lainsäätäjän tilalle ja määrittää viitejärjestelmäksi itse suosimansa verojärjestelmän.

73. Sikäli kuin komissio vetoaa tältä osin unionin tuomioistuimen tuomiossa Gibraltar antamaan ratkaisuun, se jättää huomiotta – kuten jo edellä 47 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa todettiin – siinä esitetyt lausumat. Unionin tuomioistuin ei suinkaan ole mainitussa tuomiossa luonut itse fiktiivistä viitejärjestelmää.

74. Jo se, että komissio on valinnut väärän viitejärjestelmän, aiheuttaa – kuten unionin tuomioistuin on jo todennut [39] – välttämättä sen, että ”valikoivuusedellytystä koskeva tarkastelu on kokonaisuudessaan virheellinen”. Riidanalainen kielteinen päätös on siten kumottava jo tästä syystä. Ensimmäisen valitusperusteen ensimmäinen osa on näin ollen perusteeton myös sovellettaessa tavanomaista arviointiperustetta.

2. Ensimmäisen valitusperusteen kaksi muuta osaa

75. Ensimmäisen valitusperusteen kahdessa muussa osassa komissio riitauttaa unionin yleisen tuomioistuimen tarkastelun muut kohdat ja moittii tätä siitä, että se on myös näissä kohdissa katsonut perusteettomasti, ettei kyseessä ole valtiontuki. Koska valituksenalaisen tuomion 84 ja 85 kohdan perusteella unionin yleisen tuomioistuimen tässä tarkastelun osassa vain tutkitaan, seuraako unionin tuomioistuimen tuomiossa Gibraltar antamasta ratkaisusta jotain muuta, mihin vastattiin kieltävästi jo edellä (47 kohta ja sitä seuraavat kohdat), ensimmäisen valitusperusteen muita osia ei ole enää tarpeen tarkastella.

76. Unionin yleinen tuomioistuin on kuitenkin lisäksi tutkinut, onko tästä huolimatta kyseessä valtiontuki. Unionin yleinen tuomioistuin on mahdollisesti 84 ja 85 kohdassa olettanut komission eduksi, että komissio on riidanalaisissa päätöksissä ottanut lähtökohdaksi myös oikean viitejärjestelmän (progressiivisen liikevaihdon perusteella kannettavan yritysveron) ja katsonut myös tämän perusteella, että kyseessä on valtiontuki. Muutoin tilanteiden rinnastettavuuden ja erilaisen kohtelun oikeuttamisen tutkimisessa ei olisi mitään mieltä. Unionin yleinen tuomioistuin on myös tältä osin katsonut, ettei kyseessä ole valtiontuki. Tämän päätelmän komissio riitauttaa ensimmäisen valitusperusteen kahdella muulla osalla. Istunnossa kävi tässä yhteydessä ilmi, että komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta erityisesti siitä, että tämä on katsonut, etteivät liikevaihdoltaan suuret ja pienet yritykset ole rinnastettavissa toisiinsa.

a) Toissijaisesti: ensimmäisen valitusperusteen toinen osa – liikevaihdoltaan suurempien ja pienempien yritysten rinnastettavuus

77. Tästä syystä – ja koska istunnossa osapuolet kävivät siitä pitkään keskustelua – tutkin vielä toissijaisesti, onko unionin yleinen tuomioistuin katsonut myös tämän lähtökohdan (eli sen, että komissio on käyttänyt oikeaa viitejärjestelmää) pohjalta oikeudellista virhettä tekemättä, ettei kyseessä ole valikoiva etu. Komissio pitää oikeudellisena virheenä sitä, että unionin yleinen tuomioistuin toteaa, että liikevaihdoltaan suuremmat ja pienemmät yritykset eivät ole rinnastettavissa toisiinsa, ottamalla lähtökohdaksi lainsäädännön väärän tavoitteen (ensimmäisen valitusperusteen toinen osa).

39 Tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 kohta).

78. Myös tämä ensimmäisen valitusperusteen osa on perusteeton. Jos progressiivinen liikevaihdon perusteella kannettava tulovero muodostaa varsinaisen viitejärjestelmän, tämän viitejärjestelmän johdonmukainen soveltaminen ei ole poikkeus, joka olisi oikeutettava jotenkin, vaan sääntö.

79. Tämän viitejärjestelmän sisällä ei myöskään voida nähdä samanlaisessa tilanteessa olevien yritysten erilaista kohtelua, jota ei voitaisi oikeuttaa. Suuremmat ja pienemmät mainosalan yritykset eroavat tässä viitejärjestelmässä toisistaan juuri liikevaihtonsa ja siitä johdetun veronmaksukyvyn perusteella. Jäsenvaltion näkemyksen – joka ei ole ilmeisen virheellinen (johdonmukaisuudesta ks. edellä 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – mukaan ne eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.

80. Komissio sitä vastoin ilmeisestikin katsoo, että veron tavoitteesta saada tuloja valtiolle seuraa, että jokaista verovelvollista olisi verotettava (suhteellisesti) saman verran. Siksi unionin yleisen tuomioistuimen olisi pitänyt ottaa rinnastettavuutta tarkastellessaan lähtökohdaksi ainoastaan tavoite saada verotuloja. Tämän tavoitteen osalta liikevaihdon määrällä ei ole komission mukaan merkitystä, minkä vuoksi liikevaihdoltaan pienempien yritysten alhaisempaa verotusta ei voida oikeuttaa.

81. Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Valtiontukien valvonnan yhteydessä veron tavoite ei voi rajoittua pelkästään tulojen saamiseen. Ratkaiseva on pikemminkin verolainsäätäjän verotukselle asettama konkreettinen tavoite,[40] joka ilmenee veron lajista ja sisällöstä tulkinnan avulla. Progressiivisen veron tapauksessa verovelvollisten, joiden veronmaksukyky on suurempi, absoluuttisesti ja suhteellisesti korkeampi verotus on siihen luonnostaan kuuluva tavoite. Tämä on näin ollen – kuten unionin yleinen tuomioistuin perustellusti toteaa – otettava myös huomioon rinnastettavuutta tutkittaessa.

82. Valituksenalaisen tuomion 89 kohdassa unionin tuomioistuin on tältä osin todennut, että on kohtuullista olettaa, että liikevaihdoltaan suurella yrityksellä voi erilaisten mittakaavaetujen ansiosta olla suhteellisesti vähemmän kustannuksia kuin liikevaihdoltaan pienemmällä yrityksellä, minkä vuoksi se kykenee maksamaan suhteellisesti enemmän liikevaihtoveroa. Myöskään tätä ei voida moittia oikeudellisesti. Kuten unionin tuomioistuin on näet jo todennut,[41] liikevaihdon suuruus ilmentää olennaisella tavalla verovelvollisten maksukykyä.

83. Tätä tukee yhtäältä se, että suuret voitot eivät ole mahdollisia ilman suuria liikevaihtoja, ja toisaalta se, että liikevaihdon aikaansaama tulonlisä (rajatulo) yleensä kasvaa kiinteiden yksikkökustannusten laskiessa. Näin ollen ei suinkaan vaikuta kestämättömältä katsoa, että liikevaihto ilmentää yrityksen kokoa tai markkina-asemaa ja mahdollisia voittoja ja myös sen veronmaksukykyä, ja verottaa sitä tämän perusteella.[42]

84. Kuten istunnossa ilmeni, komissio esitti monia ajatuksia veronmaksukyvyn oikeasta verottamisesta. Se esitti tässä yhteydessä perustellusti liikevaihdon perusteella kannettavan tuloveron haittoja ja mahdollisesti mielekkäämpiä vaihtoehtoja. Avoimeksi jäi kuitenkin, mitä näillä seikkaperäisillä verolainsäädäntöä koskevilla pohdinnoilla on tekemistä valtiontukilainsäädännön kanssa. Komissio ei myöskään vastannut unionin tuomioistuimen istunnossa esittämään tätä koskevaan kysymykseen. Voi

40 Näin myös unionin tuomioistuin 19.12.2018 annetussa tuomiossa, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48 ja 49 kohta – tietylle verojärjestelmälle asetetut tavoitteet); 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 55 kohta – lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät); 21.12.2016 annetussa tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85 kohta) ja 15.11.2011 annetussa tuomiossa komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95 kohta – kyseinen verojärjestelmä).

41 Tuomio 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 kohta) ja tuomio 3.3.2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 kohta).

42 Ks. ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 101 kohta), ratkaisuehdotukseni Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, 121 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 kohta).

olla, että käyttöomaisuuserien vertailuun perustuva voiton laskenta on täsmällisempi menetelmä kuin veron sitominen nettoliikevaihtoon. Komission näkemyksestä poiketen valtiontukilainsäädännössä ei kuitenkaan edellytetä mielekkäämpää tai täsmällisempää verojärjestelmää vaan tiettyjen yritysten valikoivaa suosimista toisiin, samassa tilanteessa oleviin yrityksiin nähden.

85. Näin ollen myös ensimmäisen valitusperusteen toinen osa on perusteeton.

b) Toissijaisesti: ensimmäisen valitusperusteen kolmas osa: eriyttämisen oikeuttaminen

86. Ensimmäisen valitusperusteen kolmannessa osassa komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta siitä, että se on tehnyt oikeudellisen virheen, koska se on ottanut erilaisen kohtelun oikeutettavuuden yhteydessä huomioon ulkoisia oikeuttamisperusteita.

87. Tämä valituksen osa perustuu siihen virheelliseen olettamaan, että kyse on toisiinsa rinnastettavissa olevien verovelvollisten erilaisesta kohtelusta, sillä ainoastaan siinä tapauksessa esille tulee kysymys kohtelun oikeutettavuudesta. Koska näin ei ole – kuten edellä todettiin –, tätä valituksen osaa tutkitaan ainoastaan toissijaisesti siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo vastoin odotuksia, että mainosalan yritys, jonka vuosittainen nettoliikevaihto on esimerkiksi 50 000 euroa/HUF, ja mainosalan yritys, jonka vuosittainen nettoliikevaihto on esimerkiksi 200 miljoonaa euroa/HUF, ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa.

88. Tällöin olisi tutkittava, onko unionin yleinen tuomioistuin pitänyt progressiivisen veron erilaisesta keskimääräisestä verokannasta aiheutuvaa erilaista kohtelua virheellisesti oikeutettuna. Komission näkemyksestä poiketen erilaisen kohtelun oikeuttamisessa tulevat kyseeseen myös muut kuin puhtaasti valtion verotuloja koskevat oikeuttamisperusteet. Eriyttämisen voivat oikeuttaa myös ymmärrettävät muut kuin verolainsäädäntöön liittyvät syyt, kuten asiassa ANGED esimerkiksi ympäristönsuojeluun ja maankäytön suunnitteluun liittyvät syyt vähittäiskaupan yksikön myyntipinta-alan perusteella kannetun veron yhteydessä.[43]

89. Käsiteltävässä asiassa unionin yleinen tuomioistuin ei ole ottanut huomioon virheellisiä oikeuttamisperusteita. Valituksenalaisen tuomion 89 ja 90 kohdassa se on pitänyt erilaista keskimääräistä verokantaa oikeutettuna, kun otetaan huomioon veronmaksukyvyn mukaista verotusta koskeva periaate ja sen tavoitteena myös oleva verorasitteen jakaminen uudelleen niiden verovelvollisten, joiden veronmaksukyky on parempi, ja niiden verovelvollisten välillä, joiden veronmaksukyky on heikompi.

90. Tätä ei voida moittia oikeudellisesti. Ei voida myöskään todeta, että Unkarin mainosveron progressiivinen veroasteikko perustuu itse konkreettisen verolain sijasta sen ulkopuolisiin, asiaankuulumattomiin päämääriin.[44] Liikevaihdon määrä on indikaattori (tai ei ainakaan ole ilmeisen virheellinen indikaattori) tietystä veronmaksukyvystä. Tältä osin liikevaihtoa voidaan – kuten komission digitaalisten palvelujen veroa koskeva ehdotuskin osoittaa[45] – pitää myös (hieman karkeampana) indikaattorina paremmasta taloudellisesta asemasta ja siten suuremmasta veronmaksukyvystä.

43 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

44 Näin nimenomaisesti 8.9.2011 annetussa tuomiossa Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70 kohta).

45 Ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

91. Myös hyvinvointivaltion periaate – johon Euroopan unioni sitoutuu SEU 3 artiklan 3 kohdassa – oikeuttaa progressiivisen verokannan, joka rasittaa suuremman veronmaksukyvyn omaavia verovelvollisia myös suhteellisesti tarkasteltuna enemmän kuin verovelvollisia, joiden veronmaksukyky ei ole yhtä hyvä. Tämä pätee joka tapauksessa veroon, jota kannetaan myös luonnollisilta henkilöiltä, kuten käsiteltävässä asiassa.

92. Sikäli kuin komissio moittii unionin yleistä tuomioistuinta vielä siitä, että se on valituksenalaisen tuomion 106 kohdassa arvioinut todistustaakan väärin, myöskään tämä väite ei voi menestyä. Se perustuu virheelliseen näkemykseen siitä, että liikevaihdon perusteella kannettavat progressiiviset verot ovat itsessään valtiontukia, jotka on oikeutettava.

3. Päätelmä

93. Komission ensimmäinen valitusperuste on siten kokonaisuudessaan perusteeton.

B Toinen valitusperuste: SEUT 107 artiklan 1 kohdan virheellinen tulkinta ensimmäistä vuotta koskevan tappioiden huomioonottamismahdollisuuden osalta

94. Toisessa valitusperusteessa SEUT 107 artiklan 1 kohdan soveltamisessa tehtyä oikeudellista virhettä perusteellaan sillä, että unionin yleinen tuomioistuin on virheellisesti jättänyt pitämättä ensimmäistä vuotta koskevaa tappioiden huomioonottamismahdollisuutta valikoivana etuna.

95. Valituksenalaisen tuomion 118 kohdassa unionin yleinen tuomioistuin on todennut, että tiettyjä veromukautuksia, joiden tarkoituksena on ottaa huomioon erityiset tilanteet, ei voida pitää valikoivana etuna. Näin on myös silloin, jos nämä mukautukset eivät johdu viiteverojärjestelmän luonteesta, toisin sanoen tavoitteesta, mikäli nämä säännökset eivät ole ristiriidassa kyseisen veron tavoitteen kanssa eivätkä syrjiviä.

96. Tämä vastaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä. Sen mukaan verosääntely ei ole lähtökohtaisesti valikoiva silloin, kun sitä sovelletaan erotuksetta kaikkiin talouden toimijoihin.[46] Sääntelyä ei kuitenkaan voida pitää valikoivana myöskään sillä perusteella, että ainoastaan siinä asetetut edellytykset – käsiteltävässä asiassa tappioiden aiheutuminen edellisenä vuonna – täyttävillä yrityksillä on mahdollisuus hyötyä veroedusta.[47]

46 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 kohta) ja tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 kohta).

47 Ks. vastaavasti erityisesti tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24 kohta); tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta) ja tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta).

97. Kyseessä on pikemminkin oltava – oikean viitejärjestelmän perusteella – toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten erilainen kohtelu, jota ei voida oikeuttaa.[48] Toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi olla oikeutettu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista,[49] missä yhteydessä vastaavan eriyttämisen voivat oikeuttaa myös ymmärrettävät muut kuin verolainsäädäntöön liittyvät syyt.[50]

1. Viitejärjestelmän osa vai poikkeus siitä?

98. Sikäli kuin kyse on yleisestä verolaista, vaikeuksia aiheuttaa ennen kaikkea viitejärjestelmän määrittäminen. Kyseinen verohan otetaan vasta käyttöön tutkittavana olevalla lailla. Komission näkemyksen mukaan viitejärjestelmänä on pidettävä liikevaihtoperusteista verotusta, jossa ei ole mahdollisuutta ottaa huomioon tappioita. Sitä vastoin Unkarin ja kaiketi myös unionin yleisen tuomioistuimen mukaan uusi käyttöönotettu laki itsessään muodostaa viitejärjestelmän. Viitejärjestelmä koostuu siten liikevaihdon perusteella kannettavasta verosta, jossa tappiot on mahdollista ottaa huomioon uuden käyttöönotetun veron ensimmäisenä vuotena.

99. Jälkimmäisessä tapauksessa tutkittaisiin ainoastaan kansallisen verolain johdonmukaisuutta (tästä seikkaperäisesti edellä 53 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa). Ensiksi mainitussa tapauksessa merkityksellistä on komission mukaan se, ovatko verovelvolliset, joille on aiheutunut tappioita, ja verovelvolliset, joille ei ole aiheutunut tappioita, toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa ja, jos ovat, voiko kyseinen jäsenvaltio osoittaa, että poikkeus on oikeutettu. Jäsenvaltioilla on – komission näkemyksen mukaan – käytettävissään tätä varten ainoastaan tiettyjä oikeuttamisperusteita.

100. Kysymykseen siitä, onko tappioiden huomioonottamismahdollisuutta pidettävä verotusjärjestelmän osana vai poikkeuksena siitä, ei kuitenkaan voida vastata riittävän selkeästi. Voittoon perustuvassa tuloverojärjestelmässä tappioiden huomioonottamismahdollisuutta olisi kaiketi kiistatta pidettävä verotusjärjestelmän osana. Liikevaihdon perusteella kannettavan tuloveron tapauksessa voitaisiin aivan hyvin komission tapaan puhua järjestelmästä tehdystä poikkeuksesta. Toisaalta Unkarin lainsäätäjä on ottanut tämän ”poikkeuksen” liikevaihtoon perustuvan tuloverojärjestelmänsä lähtökohdaksi ensimmäisen vuoden osalta. Se on siten alun alkaenkin myös osa järjestelmää.

101. Kyseisen kansallisen sääntelyn taustalla on viime kädessä pyrkimys vähentää liikevaihdon perusteella kannettavan tuloveron vaikutuksia yrityksiin, joilla on tosin suuri liikevaihto veron käyttöönottovuonna mutta joille on aiheutunut tappioita edeltävänä vuonna ja joiden on nyt kuluvana vuonna maksettava uusi, voitosta riippumaton vero. Kyse on pelkästä siirtymäsäännöksestä, kuten Unkari myös esittää, jolla pyritään oikeasuhteisuuteen liittyvien näkökohtien mukaisesti lieventämään mainosveron erityisiä vaikutuksia ensimmäisenä verovuonna, etenkin koska mainosvero otettiin käyttöön kuluvana vuonna.

48 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 kohta); ks. vastaavasti tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 kohta); tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ja 65 kohta) ja tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ja 43 kohta).

49 Tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 26.4.2018 annettu tuomio ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat); 26.4.2018 annettu tuomio ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja 26.4.2018 annettu tuomio ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat), joissa näin katsottiin olevan ympäristönsuojeluun ja maankäytön suunnitteluun liittyvien syiden tapauksessa kaupan pinta-alan perusteella kannetun veron yhteydessä.

102. Lähemmässä tarkastelussa tässä siirtymäsäännöksessä jopa otetaan komission huolenaiheet jossain määrin huomioon. Komissio vetoaa ensimmäisen valitusperusteensa (progressiivinen veroasteikko) yhteydessä aina siihen, että liikevaihdon perusteella kannettava vero ei sovellu verovelvollisten verottamiseen niiden maksukyvyn perusteella, koska myös yritykset, joiden liikevaihto on suuri, ovat voineet saada vain vähän voittoa ja joutuvat silti maksamaan veroa. Tässä edellisen vuoden puuttuva veronmaksukyky otetaan osittain huomioon veron ensimmäisenä vuotena.

103. Tappioiden huomioonottamismahdollisuudella, joka koskee pelkästään ensimmäistä verovuotta, sovitetaan näin ollen määrättynä ajanjaksona (ts. siirtymäsääntelynä) yhteen kaksi verojärjestelmää, nimittäin voiton perusteella kannettava yhteisö- tai tulovero ja liikevaihdon perusteella kannettava (ts. voitosta riippumaton) mainosvero. Minun on kuitenkin vaikea kuvata laissa säädettyä kahden verojärjestelmän yhteensovittamista poikkeukseksi viitejärjestelmästä. Se on pikemminkin (yhteensovitetun) viitejärjestelmän osa.

104. Tällaista yhteensovittamista tehdään myös yhteisöverojärjestelmässä Unkarissa. Siinä mainosvero voidaan – kuten Unkari on esittänyt – vähentää yhteisöveron veroperusteesta. Siitä ”hyötyvät” luonnollisestikin ainoastaan yritykset, jotka saavat myös voittoa. Olisi kuitenkin ilmeisen virheellistä ymmärtää tämä yhteisöverojärjestelmää koskevaksi poikkeukseksi, joka on oikeutettava. Minulle ei avaudu, miksi sama ei pätisi mainosverojärjestelmään sisältyvään yhteensovittamissäännökseen – vaikka sen vaikutus ulottuukin ainoastaan yhden vuoden ajalle. Lisäksi on huomattava – kuten Unkari esittää –, että tappioiden huomioonottamismahdollisuudella pyritään korvaamaan yrityksille, joille on aiheutunut tappioita, syntyvä ”haitta”, kun nämä yritykset eivät voi voittojen puuttumisen takia vähentää maksamaansa mainosveroa yhteisö- tai tuloveron yhteydessä.

105. Koska sen ratkaiseminen, onko tappioiden huomioonottamismahdollisuutta pidettävä viitejärjestelmän osana vai poikkeuksena viitejärjestelmästä, riippuu yhtäältä ratkaisevasti siitä, miten kansallinen oikeus ymmärretään, ja toisaalta voimakkaasti siitä, mikä taso lähtökohdaksi otetaan, valikoivan edun tutkinnan laajuuden ei pitäisi olla riippuvainen tästä luokittelusta. Tätä olisi pikemminkin tutkittava yhtenäisesti, jotta tämä rajaus voidaan jättää avoimeksi.

2. Johdonmukaisuuden tutkiminen myös viitejärjestelmän poikkeusten osalta

106. Ehdotankin unionin tuomioistuimelle, että verolakiin sisältyvien yleisten säännösten osalta, kun otetaan huomioon jäsenvaltioiden verotuksellinen itsemääräämisoikeus, molemmissa tapauksissa (osana juuri luotua viitejärjestelmää tai viitejärjestelmään sisältyvänä poikkeuksena) tutkitaan ainoastaan johdonmukaisuutta. Yleiset eriyttämiset, joita sovelletaan erotuksetta kaikkiin[51] ja jotka koskevat ainoastaan verovelvollisia, jotka myös täyttävät tunnusmerkistön,[52] ja tehdään johdonmukaisen verojärjestelmän yhteydessä, eivät näet tavallisesti voi muodostaa valikoivaa etua.[53] Tältä osin verolaissa tehtävät yleiset eriyttämiset ovat valikoivia toimenpiteitä vain, jos ne eivät perustu lain tavoitteen kannalta mihinkään rationaaliseen perusteeseen eikä niitä voida siten selittää mitenkään.

51 Ks. tästä tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 kohta) ja tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 kohta).

52 Ks. tältä osin mm. tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta).

53 Ks. tästä jo ratkaisuehdotukseni Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 150 kohta).

107. Näiden lievempien arviointiperusteiden mukaisesti valikoiva etu tulee kyseeseen vain, jos ensinnäkin toimenpiteellä (tässä tappioiden huomioonottamismahdollisuudella) aikaansaadaan talouden toimijoiden erilaista kohtelua, joka ei ole enää ymmärrettävä. Näin olisi esimerkiksi siinä tapauksessa, että verovelvolliset ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta selvästi toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa. [54]

108. Vaikka tämä edellytys täyttyisikin, etu voi toiseksi olla oikeutettu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu. Tämä tulee kyseeseen erityisesti, jos verosääntely on suora seuraus kansallisen verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista, [55] joiden on jäsenvaltioiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden vuoksi oltava johdonmukaisuuden valvonnan yhteydessä pelkästään ymmärrettäviä. Eriyttämisen voivat oikeuttaa myös ymmärrettävät muut kuin verolainsäädäntöön liittyvät syyt, kuten asiassa ANGED esimerkiksi ympäristönsuojeluun ja maankäytön suunnitteluun liittyvät syyt vähittäiskaupan yksikön myyntipinta-alan perusteella kannetun veron yhteydessä. [56]

109. Unionin yleinen tuomioistuin on tutkinut johdonmukaisuutta tällä tavalla. Se on aivan oikein tutkinut, onko sääntely syrjivä tai onko se selitettävissä verojärjestelmän kannalta (eikä siten ristiriidassa kyseisen veron tavoitteiden kanssa). Koska tappioiden aiheutuminen edellisenä vuonna on objektiivinen kriteeri ja yritykset, joille on aiheutunut edellisenä vuonna tappioita, ja yritykset, jotka ovat saaneet edellisenä vuonna voittoa, eroavat toisistaan voitosta riippumattoman veron maksukyvyn osalta, unionin yleinen tuomioistuin on valituksenalaisen tuomion 122 kohdassa perustellusti katsonut, ettei kyseessä ole valikoiva etu.

110. Sikäli kuin komissio sitä vastoin pyrkii johtamaan syrjivän vaikutuksen pelkästään siitä, että kun laki annettiin vuoden 2014 puolivälissä, oli jo tiedossa, mille yrityksille oli aiheutunut tappioita vuonna 2013, tämä ei vakuuta. Ensinnäkin tämä edellyttää, että vastaavat veroilmoitukset on pitänyt jättää Unkarissa kyseiseen ajankohtaan mennessä, mikä määräytyy kansallisten verotusmenettelysäännösten perusteella eikä ole unionin tuomioistuimen tiedossa. Toiseksi lainsäätäjän olisi pitänyt olla tuolloin jo tietoinen näistä luvuista, mikä on melko epätodennäköistä. Koko menettelyssä ei ole mitään viitteitä siitä, että tällä sääntelyllä pyrittiin tarkoituksella ”suosimaan” tiettyjä yrityksiä.

111. Komission väite, jonka mukaan tappioiden huomioon ottaminen ei sovi yhteen voitosta riippumattoman, liikevaihdon perusteella kannettavan veron kanssa, ei myöskään vakuuta. Siirtymäsäännös, jolla oikeasuhteisuuteen liittyvien näkökohtien perusteella lievennetään voitosta riippumattoman mainosveron erityisiä vaikutuksia ensimmäisenä verovuonna yrityksiin, joille on aiheutunut tappioita edellisenä vuonna, ei ole yhteensopimaton. Kuten jo todettiin (ks. edellä 103 kohta ja sitä seuraavat kohdat), kyse on kahden verotusjärjestelmän ymmärrettävästä yhteensovittamisesta siirtymäkaudella.

54 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49 ja 58 kohta); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35 kohta); tuomio 18.7.2013 P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 kohta); tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

55 Ks. tuomio 18.7.2013 P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 ja 69 kohta); ks. vastaavasti mm. myös tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 ja 43 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145 kohta); tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 kohta) ja tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta).

56 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

112. Jos siitä, että tappiot on mahdollista ottaa huomioon ainoastaan mainosveron ensimmäisenä vuonna eikä myös myöhempinä vuosina, johdetaan syrjintää – kuten komissio yrittää esittää –, siirtymäsäännöksen tarkoitus ymmärretään väärin. Siirtymäsäännös kohdistuu jo luonteensa vuoksi tiettyyn rajattuun ajanjaksoon. Unionin yleinen tuomioistuin on lisäksi valituksenalaisen tuomion 123 kohdassa perustellusti todennut, että verolainsäädännössä sovellettava jaksoittaisuusperiaate mahdollistaa ehdottomasti erilaiset sääntelyt eri verotuskausina. Tilanteet eri verokausina eivät ole tältä osin toisiinsa rinnastettavissa.

113. En pidä vakuuttavana myöskään komission näkemystä, jonka mukaan yritykset, jotka ovat saaneet voittoa edellisenä vuonna, ja yritykset, joille on aiheutunut tappioita edellisenä vuonna, ovat mainosveron tavoitteen kannalta kaikilta osin rinnastettavissa toisiinsa. Progressiivisen mainosveron tavoitteena on – kuten edellä 55 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa todettiin – verorasitteen tietynlainen jakaminen uudelleen veronmaksukyvyn mukaan, joka määräytyy liikevaihdon perusteella. Unkarin lainsäätäjän olettama siitä, että voitosta riippumaton vero vaikuttaa voimakkaammin yrityksiin, joille on aiheutunut tappioita edellisenä vuonna, niiden pienemmän likviditeetin tai vähäisempien taloudellisten puskureiden vuoksi kuin yrityksiin, jotka ovat saaneet voittoa edellisenä vuonna, on ymmärrettävä. Jäsenvaltion näkemyksen – joka ei ole ilmeisen virheellinen – mukaan ne eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.

3. Toissijaisesti: tappioiden huomioonottamismahdollisuuden oikeuttaminen

114. Molempien vertailuryhmien erilainen kohtelu mainosveron ensimmäisenä vuonna olisi erilaisten lähtötilanteiden perusteella myös oikeutettua.

115. Ratkaisevaa on – kuten unionin tuomioistuin on korostanut tuomiossa komissio v. World Duty Free Group ym.[57] – yksinomaan kulloisenkin erilaisen kohtelun tarkastelu lain tavoitteen kannalta. Tässä yhteydessä kyseeseen eivät kuitenkaan tule ainoastaan kansallisessa laissa nimenomaisesti mainitut päämäärät vaan myös siitä tulkinnan avulla ilmenevät päämäärät.[58] Muussa tapauksessa lähtökohdaksi otettaisiin pelkästään sääntelytekniikka, vaikka valtiontukilainsäädännössä valtion toimenpiteet määritellään niiden vaikutusten perusteella ja niissä käytetyistä tekniikoista riippumatta.[59]

116. Uuden käyttöön otetun, voitosta riippumattoman veron vaikutusten lieventäminen sellaisten yritysten osalta, jotka eivät ole saaneet voittoa edellisenä vuonna, on mainosveron tavoitteet huomioon ottaen asiallisesti perusteltua. Se, onko tätä pidettävä verotuksen sisäisenä tavoitteena vai ulkoisena tavoitteena, voi jäädä avoimeksi, koska sillä ei ole merkitystä – kuten edellä 88 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa todettiin. Tarkoituksena on lieventää uudesta verosta yrityksiin, joille on aiheutunut tappioita edellisenä vuonna, kohdistuvaa rasitetta. Näin otetaan huomioon verovelvollisen alentunut kyky maksaa uutta voitosta riippumatonta veroa.

57 Tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54, 67 ja 74 kohta).

58 Näin myös 19.12.2018 annetussa tuomiossa A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45 kohta); toisin vielä 26.4.2018 annetussa tuomiossa ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 52, 59 ja 61 kohta) – vaikka veron perustana oli myös ajatus verottamisesta veronmaksukyvyn mukaan, unionin tuomioistuin tutki ainoastaan johdanto-osassa nimenomaisesti mainittuja muita kuin verolainsäädäntöön liittyviä syitä ”ympäristönsuojelu” ja ”maankäytön suunnittelu”.

59 Tuomio 28.6.2018, Andres (Heitkamp BauHoldingin konkurssipesä) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 47 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 40 kohta); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 35 kohta) ja tuomio 22.12.2008, British Aggregates v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89 kohta).

4. Päätelmä

117. Ensimmäistä verovuotta koskeva tappioiden huomioonottamismahdollisuus on ymmärrettävä eikä mielivaltainen. Siihen liittyvä yritysten erilainen kohtelu mainosveron ensimmäisenä vuotena ei tästä syystä muodosta valikoivaa etua. Unionin yleistä tuomioistuinta ei tältä osin voida moittia siitä, että se olisi tehnyt oikeudellisen virheen. Tästä syystä myös komission toinen valitusperuste on perusteeton.

VI Oikeudenkäyntikulut

118. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 2 kohdan mukaan on niin, että jos valitus on perusteeton, unionin tuomioistuin tekee ratkaisun oikeudenkäyntikuluista. Saman työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan, jota sovelletaan valituksen käsittelyyn työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan nojalla, asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

119. Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 184 artiklan 1 kohdan mukaan, luettuna yhdessä 140 artiklan 1 kohdan kanssa, Puolan tasavalta vastaa väliintulijana omista oikeudenkäyntikuluistaan.

VII Ratkaisuehdotus

120. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1. Komission valitus hylätään.

2. Euroopan komissio vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan, ja se velvoitetaan korvaamaan Unkarin oikeudenkäyntikulut.

3. Puolan tasavalta vastaa omista oikeudenkäyntikuluistaan.